ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10580.905218/2009-79

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10580.905218/2009-79
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1002-000.546 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de	06 de dezembro de 2018
Matéria	IRPJ - PER/DCOMP
Recorrente	CLINICA MEDICA DR. MARCELO G. REIS LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

PEDIDO ELETRÔNICO DE RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PER/DCOMP. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE QUANTO A CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO PLEITEADO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO NÃO COMPROVADO. AUSÊNCIA DE SALDO DISPONÍVEL.

A compensação para extinção de crédito tributário só pode ser efetivada com crédito líquido e certo do contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, sendo que o encontro de contas somente pode ser autorizado nas condições e sob as garantias estipuladas em lei.

Os serviços médicos de atendimento em consultórios, prestados em clínicas médicas, não podem ser considerados como serviços hospitalares para fins de aplicação do coeficiente de presunção do lucro presumido de 8%. O ônus da prova para comprovação da prestação de serviços com estrutura equiparada ao serviço hospitalar é do contribuinte. Na falta de comprovação de equiparação, não há que se falar de direito creditório baseado em suposto recolhimento a maior baseado na aplicação do coeficiente de presunção do lucro presumido de 32%, principalmente quando o contribuinte modifica o objetivo social para acrescentar a prestação de serviço ambulatorial anos após os recolhimentos efetivados.

Inexiste direito creditório disponível para fins de compensação quando, por conta da vinculação de pagamento a débito do próprio interessado, o crédito analisado não apresenta saldo disponível. Na falta de comprovação do pagamento indevido ou a maior, não há que se falar de crédito passível de compensação.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)
Ailton Neves da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)
Leonam Rocha de Medeiros - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ailton Neves da Silva (Presidente), Ângelo Abrantes Nunes, Breno do Carmo Moreira Vieira e Leonam Rocha de Medeiros.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 109/115) — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, interposto com efeito suspensivo e devolutivo, **apenso ao Processo n.º 10580.905930/2009-78** —, protocolado pela recorrente, indicada no preâmbulo, devidamente qualificada nos fólios processuais, relativo ao inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 102/105), proferida em sessão de 30 de agosto de 2013, consubstanciada no Acórdão n.º 11-42.467, da 3.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE (DRJ/REC), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade (e-fls. 33/35) que pretendia desconstituir o Despacho Decisório (DD), emitido em 09/04/2009 (e-fl. 29), emanado pela Autoridade Administrativa que analisou o Pedido Eletrônico de Restituição e a Declaração de Compensação (PER/DCOMP) n.º 32299.86346.140706.1.3.04-4235 (e-fls. 02/06), transmitido em 14/07/2006, e não homologou a compensação declarada, por não reconhecer o direito creditório, cujo acórdão restou assim ementado:

> *ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*
> *Ano-calendário: 2001*
> *COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.*
> *A certeza e a liquidez dos créditos são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei.*
> *DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. UTILIZAÇÃO INTEGRAL. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.*
> *Mantém-se o despacho decisório que não homologou a compensação quando constatado que o recolhimento indicado como fonte de crédito foi integralmente utilizado na quitação de débito confessado em DCTF.*

INDÉBITO TRIBUTÁRIO. RETIFICAÇÃO DE DCTF. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE ERRO MATERIAL.
O erro do valor do débito apontado na DCTF, de cuja retificação resulte crédito ao sujeito passivo, precisa ser comprovado mediante apresentação de documentos hábeis.
Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido

Veja-se o contexto fático dos autos, incluindo seus desdobramentos e teses da manifestação de inconformidade, conforme se extrai do relatório constante no Acórdão do juízo *a quo:*

> *A interessada acima qualificada apresentou Declaração de Compensação – DCOMP, por meio da qual compensou crédito do Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ com débito de sua responsabilidade. O crédito seria decorrente de pagamento indevido ou a maior do imposto.*
>
> *Através de despacho emitido eletronicamente, a Delegacia da Receita Federal identificou integral utilização anterior do pagamento, em face do que não homologou a compensação declarada.*
>
> *A interessada apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que apurou o imposto a pagar com o percentual de presunção de 32%, enquanto o correto seria de 8%. Diz que, por equívoco, deixou de retificar a DCTF oportunamente.*

O Despacho Decisório informa que o limite do crédito analisado, para fins de restituição, era da ordem de R$ 10.573,17, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão, o qual seria utilizado para efetivar a compensação, no entanto, analisadas as informações prestadas na declaração, foi constatada a improcedência do crédito informado no PER/DCOMP. Informa-se, outrossim, que, a partir das características do DARF discriminado no próprio PER/DCOMP, foi localizado pagamento integralmente utilizado para quitação de outro débito do contribuinte, de modo a não mais haver crédito disponível para utilizar em operação de compensação, pelo que o débito informado para compensar não foi quitado, isto é, não foi compensado. Tem-se o seguinte quadro sintético no Despacho Decisório:

Tem-se o seguinte quadro sintético no Despacho Decisório:

Características do DARF discriminado no PER/DCOMP			
Período de Apuração (PA)	Código de Receita	Valor total do DARF	Data de Arrecadação
30/09/2001	2089	R$ 10.573,17	31/10/2001
Utilização dos Pagamentos encontrados para o DARF discriminado no PER/DCOMP			
Número do Pagamento	Valor Original Total	Processo (PR) / PERDCOMP (PD) / DÉBITO (DB)	Valor Original Utilizado
3180141388	R$ 10.573,17	DB: cód 2089 PA 30/09/2001	R$ 10.573,17
		Valor Total	R$ 10.573,17
Débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/04/2009			

Principal: R$ 191,73	Multa: R$ 38,34	Juros: R$ 62,06

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, mantendo-se o não reconhecimento do crédito objeto da irresignação e, por conseguinte, não homologando a compensação no limite do crédito objeto do inconformismo, eis, em síntese, nas palavras do juízo de primeira instância, as razões de decidir do *meritum causae:*

> *Conforme relatado, a DRF constatou a existência do pagamento, todavia observou que o recolhimento fora integralmente vinculado a débito confessado em DCTF. Assim, restou inexistente o crédito reclamado na DCOMP, razão pela qual não foi homologada a compensação nela declarada.*
>
> *Como se sabe, nos termos da legislação de regência (Instruções Normativas SRF n.º 077, de 24 de julho de 1998; 016, de 14 de fevereiro de 2000, e posteriores), a DCTF constitui instrumento de confissão de dívida quanto aos débitos nela declarados.*
>
> *Alega a inconformada que se equivocou no percentual de presunção do lucro, pois desenvolve serviços hospitalares, aduzindo que retificou a DCTF posteriormente à decisão denegatória.*
>
> *A Solução de Divergência Cosit n.º 10, de 14 de setembro de 2007, traz as seguintes conclusões acerca do tema:*
>
> > *(...)*
> >
> > *Isto posto, conclui-se que, para ser considerado prestador de serviços hospitalares, sobre cuja receita caberá a aplicação do percentual de 8% (oito por cento), para fins de determinação da base de cálculo do lucro presumido, e do percentual de 12% (doze por cento), para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, o estabelecimento assistencial de saúde deverá atender cumulativamente aos seguintes requisitos, previstos no art. 27 da IN SRF n.º 480, de 2004, com a alteração introduzida pelo art. 1.º da IN SRF n.º 539, de 2005:*
> >
> > *a) desempenhar uma ou mais das atribuições do inciso I, do art. 27 da IN SRF n.º 480, de 2004, com a alteração introduzida pelo art. 1.º da IN SRF n.º 539, de 2005, ou, no caso da atribuição "Prestação de Atendimento de Apoio ao Diagnóstico e Terapia", exercer uma ou mais das atividades descritas nos itens 4.1 a 4.14, da RDC n.º 50, de 2002, da Anvisa;*
> >
> > *b) prestar os serviços em ambientes desenvolvidos de acordo com a Parte II Programação Físico Funcional dos Estabelecimentos de Saúde, item 3 Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes, da RDC n.º 50, de 2002, da Anvisa, com a alteração introduzida pela RDC n.º 307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC n.º 189, de 18 de julho de 2003, cuja comprovação deve ser feita por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal; e*
> >
> > *c) ser empresário ou pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade empresária, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF n.º 18, de 23 de outubro de 2003, e do Novo Código Civil.*

> *Releve-se que a disponibilidade do crédito pleiteado é examinada no momento do despacho proferido pela autoridade a quo. Se a retificação somente foi promovida após exarado o despacho, como admite a interessada, cabia-lhe o ônus de provar o erro em que fundada a modificação. Entretanto, não há, nos autos, comprovação de que a interessada efetivamente seja prestadora de serviços hospitalares, nas condições da legislação regente.*
>
> *Como a simples retificação da DCTF, desacompanhada de documentos que demonstrem a ocorrência de erro de fato, não tem o condão de comprovar as alegações trazidas na manifestação de inconformidade, tem-se que quando da transmissão do PER/DCOMP em análise o crédito não existia, já que o pagamento estava integralmente vinculado a débito declarado pela contribuinte em DCTF.*
>
> *Assim, não poderia a autoridade a quo reconhecer crédito algum para a interessada, dado que o valor recolhido já fora, ao tempo do decisório, integralmente alocado a débito regularmente confessado pelo sujeito passivo. E, não sendo líquido e certo o crédito contra a Fazenda Pública, não pode ser postulada sua compensação para extinguir débitos do sujeito passivo (art. 170 do CTN).*
>
> *Ante o exposto, voto por julgar improcedente a manifestação de inconformidade.*

No recurso voluntário (e-fls. 109/115), em apertada síntese, invocando os princípios da legalidade objetiva e da verdade material, o contribuinte argumenta que exerce a atividade de prestação de serviço médico ambulatorial, com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos - serviços hospitalares. Por isso, diz que se equivocou no recolhimento tributário, pois ao invés de imputar o percentual de 8% do Lucro Presumido o fez em base maior (32%), pelo que teria crédito a restituir passível de posterior compensação. Sustenta que retificou a DIPJ e a DCTF por se enquadrar no conceito de "serviços hospitalares".

Pondera, também, que a decisão de primeira instância não reformou o despacho decisório com base na premissa de que a DCTF retificadora foi posterior ao despacho decisório e pelo fato de não terem sido apresentadas provas para satisfazer a comprovação da aplicação do percentual reduzido do lucro presumido. Neste prisma, alega que a retificação da DCTF e da DIPJ são permitidas, face a verdade material e jurisprudência administrativa. Por sua vez, a exigência de provas para comprovação da aplicação do percentual reduzido do lucro presumido não poderia ser levada em consideração, pois o cerne da questão que motivou o despacho decisório era a inexistência do direito ao crédito por não ter sido identificado o mesmo considerando o contexto da DCTF original ao se confrontar créditos e débitos.

Por fim, defende que presta serviço equiparado ao hospitalar, inclusive argui que teria apresentado Consulta na RFB da 5.ª Região Fiscal, cuja resposta teria sido objeto da Solução de Consulta n.º 9, de 31 de março de 2008.

Juntou contrato social, com data no ano de 2005, no qual consta como objetivo social "a prestação de serviços médicos em geral e especializado" (e-fls. 121/125). Juntou, outrossim, alteração social, com data no ano de 2006, no qual consta modificação do

objetivo social para "prestação de serviços clínica médica (clínicas, consultórios e ambulatórios)" (e-fls. 126/127).

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando os juízos de admissibilidade e de mérito para, posteriormente, finalizar em dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator

Admissibilidade

Inicialmente, observo a plena competência deste Colegiado, na forma do art. 23-B, do Regimento Interno do CARF, com redação da Portaria MF n.º 329, de 2017, haja vista que as turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado o valor constante do sistema de controle do crédito tributário.

Outrossim, a Portaria CARF n.º 111, de 20 de julho de 2018, que estabelece o momento da verificação do valor em litígio para fins de definição da competência das Turmas Extraordinárias (TE's), disciplina que a verificação do valor em litígio, para fins de definição da competência das TE's, será realizada pela Divisão de Sorteio e Distribuição da Coordenação de Gestão do Acervo de Processos (Disor/Cegap) no momento do sorteio do processo administrativo fiscal para a turma de julgamento, bem como define que permanecerá na competência das referidas turmas o recurso voluntário cujo processo administrativo fiscal sofra atualização de valor após o sorteio para a turma ou para o conselheiro relator, desde que a partir dessa atualização o valor em litígio não exceda a 120 (cento e vinte) salários mínimos.

Neste caso cabe informar que o valor constante no sistema do e-processo para o direito creditório que a contribuinte busca reconhecer está registrado como sendo de R$ 10.573,17.

Observo, ainda, que o Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade intrínsecos, uma vez que é cabível, há interesse recursal, a recorrente detém legitimidade e inexiste fato impeditivo, modificativo ou extintivo do poder de recorrer. Outrossim, atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois há regularidade formal, inclusive estando adequada a representação processual, e apresenta-se tempestivo (intimação em 18/10/2013, sexta-feira, e-fls. 106/107, e protocolo recursal em 19/11/2013, e-fl. 109), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

Portanto, conheço do Recurso Voluntário.

Mérito

Quanto ao mérito não assiste razão ao recorrente. Explico.

Trata o presente caso de pedido de restituição de quantias recolhidas a maior ou indevidamente a título de tributo (CTN, art. 165, I), alegando o contribuinte que possui crédito contra a Administração Tributária, combinado com pedido de declaração de compensação, na qual o contribuinte confessa débito (Lei 9.430, art. 74, § 6.º) ao mesmo tempo em que efetua o encontro de contas, sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela Autoridade Fiscal (Lei 9.430, art. 74, *caput*, §§ 1.º e 2.º), para fins de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, II). Afinal, como reza o Código Civil, se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem (CC, art. 368).

O regime jurídico da compensação tem fundamento no art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN) dispondo que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Neste diapasão, inicialmente, o instituto da compensação tributária foi regido pelo art. 66 da Lei n.º 8.383, de 1991, sendo, posteriormente, fixadas novas regras para compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no art. 74 da Lei 9.430, de 1996, com suas alterações.

Para que se tenha a compensação torna-se necessário que o contribuinte comprove que o seu crédito (montante a restituir) é líquido e certo. Cuida-se de *conditio sine qua non,* isto é, sem a qual não pode ocorrer a compensação. O ônus probatório do crédito alegado pelo contribuinte contra a Administração Tributária é especialmente dele, devendo comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório.

O primeiro passo do PER/DCOMP é exatamente a análise do pedido de restituição; apenas se houver crédito líquido e certo se efetuará a compensação do débito confessado com a extinção do crédito tributário que o próprio contribuinte confessa e indica para ser objeto da quitação via compensação.

No caso dos autos, a Administração Tributária não homologou a compensação declarada, por não reconhecer o pagamento indevido ou a maior vindicado, negando a restituição do crédito requerido. Observa-se que, na primeira análise, pelos sistemas informatizados da Receita Federal, o suposto crédito, proveniente do DARF indicado no PER/DCOMP, estava integralmente alocado, não havendo saldo disponível, razão pela qual do indeferimento da compensação no despacho decisório, eis que não se reconheceu o direito creditório; naquela ocasião ainda não havia sido retificada a DIPJ e a DCTF.

A fim de refutar tal constatação, o contribuinte retificou a DCTF e afirma que a DIPJ corroboraria a informação e também foi apresentada a retificadora. Ocorre que, após analisar os autos, constato que não há provas, sequer verossimilhança, quanto a alegação da redução do valor devido a título do tributo que estava inicialmente alocado no DARF objeto do crédito anotado no PER/DCOMP, de forma que inexiste comprovação, pelo contribuinte, de certeza e liquidez para o crédito vindicado.

Fato é que quando o despacho decisório analisou o PER/DCOMP o crédito estava integralmente alocado face ao conteúdo da DCTF e DIPJ, inexistindo saldo disponível, inexistindo crédito apto a restituição. Quando do recurso para a primeira instância, sobreveio argumentos no sentido de que o saldo passou a estar disponível, pois ocorrera a retificação da DCTF e da DIPJ, no entanto, observo que a liquidez e certeza do crédito não foram demonstradas, haja vista que a mera retificação, apesar de possível, face a verdade material, por si só não dá certeza e liquidez ao crédito vindicado. Aliás, a DCTF e a DIPJ foram retificadas após o prazo legal de 5 anos, o que lhes retira o valor probante para o efeito de gerar direito creditório, a não ser que estivessem acompanhadas de documentos contábeis e fiscais, o que não é o caso dos autos. A questão é que o crédito é bastante controvertido. Veja-se.

A despeito do contribuinte alegar que exerceu a atividade de prestação de serviço médico ambulatorial, procedimentos cirúrgicos, supostamente tendo se equiparado a serviços hospitalares, o que lhe daria permissão ao recolhimento tributário com base no percentual de 8% do Lucro Presumido, quando o fez em base de cálculo maior (32%), não se comprovou que efetivamente tenha exercido as supostas atividades de "serviços hospitalares" na época do recolhimento.

Aliás, no contrato social, datado do ano de 2005, consta como objetivo social *"a prestação de serviços médicos em geral e especializado"* (e-fls. 121/125), não havendo verossimilhança de que se equiparou a serviços hospitalares por ocasião do recolhimento. Por sua vez, somente na alteração social datada do ano de 2006 constou a modificação do objetivo social para *"prestação de serviços clínica médica (clínicas, consultórios e ambulatórios)"* (e-fls. 126/127), sendo que esta modificação é posterior ao período em litígio.

Logo, inexistindo provas do efetivo serviço prestado equiparado ao serviço hospitalar, bem como diante destas observações dos atos constitutivos, não visualizo certeza e liquide no crédito.

Importante ponderar, ainda, que tendo o contribuinte constituído nova linguagem competente com a apresentação da DIPJ e da DCTF retificadas, dando nova roupagem a lide tributária, entendo que agiu corretamente a primeira instância quando manteve a não homologação do PER/DCOMP após efetivar uma adequada análise da matéria de prova presente nos autos, quando julgou a contenda. A retificação efetivada pelo contribuinte constituiu nova situação fático-jurídico que prescinde da análise probatória, não sendo, portanto, correta a afirmativa da defesa no sentido de que a exigência de provas para comprovação da aplicação do percentual reduzido do lucro presumido não poderia ser levada em consideração, pois o cerne da questão que motivou o despacho decisório era a inexistência do direito ao crédito por não ter sido identificado o mesmo. Ora, aceitar tal conclusão seria permitir o *"Tu quoque"* (a categoria está intimamente ligada a teoria dos atos próprios), isto é, uma prática que estimularia uma ofensa a boa-fé objetiva; o contribuinte poderia se valer de sua própria torpeza, o que é vedado pelo direito em sua função de controle, que impõe o dever de agir conforme a boa-fé. Por fim, o Decreto n.º 70.235, de 1972, que disciplina o processo administrativo fiscal no âmbito Federal, bem enuncia que na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção (art. 29).

De mais a mais, uma suposta consulta apresentada não foi anexada nos autos para eventual análise, mas, de toda forma, o contrato social e a alteração efetivada no ato constitutivo foram colacionados e não apontam para uma eventual certeza e liquidez do vindicado crédito, como explanado em linhas pretéritas, uma vez que somente após o recolhimento alegado como indevido exsurgiu no contrato social a *"prestação de serviços clínica médica (clínicas, consultórios e ambulatórios)"* (e-fls. 126/127).

Logo, em suma, para a análise que foi efetivada no PER/DCOMP em comento não se comprovou o indicado crédito líquido e certo, incontroverso. Em verdade, foi apontada a alocação do DARF em extinção de débito próprio do sujeito passivo. Quando da apresentação do relatório destes autos, na forma acima apresentada, constou o respectivo quadro sintético demonstrativo da situação de alocação do DARF, de modo a não restar saldo na forma pretendida pelo contribuinte. A despeito da retificação da DCTF, inexistiu provas, mínimas que fossem, a fim de atestar, ao menos, verossimilhança das alegações.

As conclusões da DRJ não foram infirmadas de modo apto a justificar uma eventual reforma ou nulidade. Por conseguinte, não havendo verossimilhança nas alegações, entendo por não dar razão ao sujeito passivo.

Logo, a questão é que no recurso voluntário o contribuinte não logra êxito de comprovar, de modo incontroverso, a existência do seu direito a crédito, especialmente sob a ótica da natureza do crédito vindicado, qual seja, pagamento indevido ou a maior. Demais disto, a retificadora desprovida de outros elementos não corrobora com a certeza e liquidez necessárias para autorizar o reconhecimento do crédito. Da forma como este é vindicado apresenta-se controverso, inexistindo certeza e liquidez. Desprovidos de outros elementos, não resta comprovado o crédito. A esse respeito, cito o seguinte precedente:

> *Acórdão n.º 3402-004.103 – Recurso Voluntário*
> *Data da sessão: 27/04/2017*
> *Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*
> *Ano-calendário: 2008*
> *APRESENTAÇÃO DE DCTF RETIFICADORA. PROVA INSUFICIENTE PARA COMPROVAR EXISTÊNCIA DE CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO A MAIOR. Para se comprovar a existência de crédito decorrente de pagamento a maior, comparativamente com o valor do débito devido a menor, é imprescindível que seja demonstrado na escrituração contábil-fiscal, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração. A simples entrega de DCTF retificadora, por si só, não tem o condão de comprovar a existência de pagamento indevido ou a maior.*
> *(...)*

Ressalte-se, neste aspecto, que a demonstração da comprovação inconteste do eventual direito creditório integra o ônus de prova atribuído ao contribuinte, notadamente quando se discute crédito objeto de pedido de compensação.

Nesse sentido entendo por bem trazer aos autos o resumo da conclusão do seguinte precedente que entendo reforçar o presente fundamento:

Acórdão n.º 3001-000.312 – Recurso Voluntário
Sessão: 11/04/2018
Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Ano-calendário: 2004
PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. INDISPENSABILIDADE.
Nos processos que versam a respeito de compensação, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Logo, deve o contribuinte demonstrar que o crédito que alega possuir é capaz de quitar, integral ou parcialmente, o débito declarado em Per/Dcomp. Saliente-se que alegações desprovidas de indícios mínimos para ao menos evidenciar a verdade dos fatos ou colocar dúvida quanto à acusação fiscal de insuficiência de crédito, uma vez a análise fiscal é realizada sobre informações prestadas pelo contribuinte, colhidas nos sistemas informatizados da RFB, carece de elementos que justifica a autorização da realização de diligência, pois esta não se presta a suprir deficiência probatória.

É dever primário do contribuinte, quando o *onus probandi* lhe compete, comprovar com elementos eficientes e com a finalidade própria a sua pretensão, sendo parte colaborativa para a resolução do caso. Ressalte-se, não caberia ao julgador, em instância do contencioso administrativo, realizar trabalho de auditoria, sem falar que eventual documentação não pode ser meramente colacionada ao processo, prescindindo de detalhamento, de articulação, de aclaramento e de devida fundamentação com análise circunstanciada das conclusões que se extrairiam dos documentos.

Não há, portanto, motivos que justifiquem uma eventual reforma da decisão proferida pela DRJ, principalmente por ser atribuição deste Colegiado o controle da legalidade, e não o saneamento de erros imputados aos próprios contribuintes, notadamente quando de pedidos de compensação eletrônicos. Outrossim, não compete a este julgador sanear os autos para colacionar provas ao processo, quando sequer está convencido quanto a verossimilhança das alegações. Logo, verificando-se correção no julgamento *a quo,* bem como observando que a Administração Tributária e a primeira instância não agiram em desconformidade com a lei, nada há que se reparar no procedimento adotado na análise do pedido transmitido pelo contribuinte.

Dessa forma, como cumpria exclusivamente ao contribuinte o ônus de provar a liquidez e certeza de seu alegado crédito, como não o fez, não restando este devidamente comprovado, assim como considerando o até aqui esposado, entendo pela manutenção do julgamento da DRJ por não merecer reparos.

Dispositivo

Ante o exposto, de livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, voto em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em lhe negar provimento para manter íntegra a decisão recorrida.

É como Voto.

(assinado digitalmente)
Leonam Rocha de Medeiros - Relator